

الإستمرارية

GOING CONCERN

المحتويات	الفقرات
مقدمة	4-1
ملائمة فرض الاستمرارية	7-5
أدلة الإثبات	11-8
نتائج وتقارير التدقيق	18-12

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، لتدقيق المعلومات الأخرى ذات العلاقة.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية (مؤشرة ومنضدة بحرف مطبوعي أسود وثخين)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى. إن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها .

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها ، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمواد الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار، وليس فقط الاعتماد على النص المنضد بالحروف المطبعية السوداء الخفيفة.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي.

ومن المفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور المادية فقط .

إن وجهة نظر القطاع العام والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، في حالة عدم وجود وجهة نظر للقطاع العام فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام .

مقدمة

1. الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيقه للبيانات المالية المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية.
2. **عند تخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق، وعند تقييم نتائجها، على المدقق مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمنشأة مستقبلاً.**
3. يساعد تقرير المدقق في إضفاء الثقة على البيانات المالية ومع ذلك فإن تقرير المدقق لا يعتبر ضماناً لاستمرارية المنشأة مستقبلاً.
4. عند إعداد البيانات المالية، وفي حالة غياب معلومات عكسية، يفترض بأن المنشأة مستمرة في أعمالها في المستقبل المنظور، أي لفترة لا تزيد عادة عن سنة واحدة بعد نهاية الفترة. وعليه فإن الموجودات والمطلوبات تسجل على أساس أن المنشأة تستطيع تحقيق أصولها وتسديد التزاماتها بالسبل الاعتيادية للعمل. وإذا لم يكن هناك ما يبرر هذا الافتراض، فإن المنشأة قد لا تستطيع تحقيق أصولها بالمبالغ المسجلة، كما قد يكون هناك تغيير في مبالغ الالتزامات وتاريخ استحقاقاتها. وكنتيجة لذلك فإن مبالغ الموجودات والمطلوبات، وتصنيفها في البيانات المالية قد يحتاج إلى تعديل.

ملائمة فرض الاستمرارية

5. **على المدقق مراعاة مخاطر كون فرض الاستمرارية لم يعد ملائماً.**
6. إن مؤشرات المخاطر التي يثار التساؤل فيها حول إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة، قد تأتي من البيانات المالية أو من مصادر أخرى. ومدرج أدناه أمثلة حول هذه المؤشرات التي يجب أن تراعى من قبل المدقق. علماً بأن هذه القائمة لا تشمل كافة المؤشرات، كما وأن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً بأن فرض الاستمرارية هو موضع تساؤل.

مؤشرات مالية

- الموقف المالي يتمثل بصافي المطلوبات أو بصافي المطلوبات المتداولة.
- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها أو تسديدها، أو الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- خسائر تشغيلية ضخمة.
- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها.
- الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.
- تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم.
- عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.

مؤشرات تشغيلية

- فقدان إداريين قياديين بدون استبدالهم.
- فقدان سوق رئيسي أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.
- مشاكل عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة.

مؤشرات أخرى

- عدم تطبيق متطلبات رأس المال أو متطلبات قانونية أخرى.
- دعاوى قضائية معلقة ضد المنشأة والتي في حالة نجاحها، قد تنتج عن أحكام تعويضات لا يمكن الوفاء بها.
- تغييرات في التشريع أو السياسة الحكومية.

7. يمكن التخفيف غالباً من أهمية مثل هذه المؤشرات بعوامل أخرى. فمثلاً قد يتم موازنة تأثير عدم استطاعة المنشأة سداد ديونها الاعتيادية، بخطط الإدارة باستمرار التدفقات النقدية بشكل مناسب بوسائل بديلة، مثل بيع الأصول أو إعادة جدولة تسديدات القروض أو الحصول على رأس مال إضافي. كذلك فإن فقدان مورد رئيسي قد يخفف بتوفير مصدر توريد كبديل مناسب.

أدلة الإثبات

8. عندما يثار شك يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية، يجب على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل في المستقبل المنظور، وبالشكل المقنع للمدقق.

9. يقوم المدقق خلال عملية التدقيق بإجراءات التدقيق المصممة للحصول على أدلة إثبات لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه في البيانات المالية. وعندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية، فإن بعضاً من هذه الإجراءات قد تأخذ أهمية إضافية أو قد يكون من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقاً. ومن ضمن الإجراءات المناسبة بهذا الصدد ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى، مع الإدارة.
- مراجعة الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المنشأة للتواصل كمؤسسة مستمرة.
- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة.
- مراجعة شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هناك أي إخلال في تطبيقها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة حول الدعاوى القضائية والمطالبات.
- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، مع أطراف ذات علاقة أو أطراف ثالثة، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية.
- مراعاة موقف المنشأة فيما يتعلق بطلبات الذمم المدينة غير المنفذة.

10. عند تحليل التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى، على المدقق النظر في موثوقية نظام المنشأة في إعداد هذه المعلومات. وعلى المدقق أيضاً النظر إلى كون الفرضيات التي ارتكزت عليها التوقعات تبدو مناسبة في مثل هذه الظروف. إضافة لذلك فإن على المدقق مقارنة المعلومات المتوقعة للفترة السابقة القريبة مع النتائج الفعلية، وإن يقارن المعلومات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج التي تم تحقيقها لتاريخه.

11. كذلك على المدقق مراعاة ومناقشة الإدارة حول خططها المستقبلية مثل خطط تصفية الأصول واقتراض المبالغ وإعادة جدولة الديون، أو ترشيد أو تأخير الاتفاق، أو زيادة رأس المال. وبصورة عامة فإن صلة المدقق بهذه الخطط تتضاءل كلما طالت الفترة الزمنية للأعمال المخططة وللأحداث المتوقعة. وفي العادة يتم إعطاء تركيز خاص على الخطط التي لها تأثير مهم على قابلية المنشأة لتسديد كافة التزاماتها في المستقبل المنظور. وعلى المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن هذه الخطط عملية ومن المرجح تطبيقها وأن نتائج هذه

الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع. ويقوم المدقق عادة بالسعي للحصول على إقرارات خطية من الإدارة بخصوص هذه الخطط.

نتائج وتقارير التدقيق

12. بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية، والحصول على كافة المعلومات المطلوبة، ومراعاة تأثير أية خطط للإدارة والعوامل المخففة الأخرى، يقرر المدقق فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد أزيل بالشكل المرضي.

اعتبار فرض الاستمرارية ملائماً

13. في حالة اعتقاد المدقق بأنه قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لفرض الاستمرارية، فيجب عليه عدم تعديل تقريره.

14. في حالة اعتقاد المدقق بأن فرض الاستمرارية ملائم بسبب العوامل المخففة، وعلى الأخص خطط الإدارة للأعمال المستقبلية، فعليه دراسة فيما إذا كانت هذه الخطط أو العوامل الأخرى تحتاج إلى إفصاح في البيانات المالية، وفي حالة عدم عمل الإفصاح المناسب، فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي بحسب ما يراه مناسباً.

عدم إزالة الشك بفرض الاستمرارية

15. إذا اعتقد المدقق بأن الشك بفرض الاستمرارية لم يتم إزالته بشكل مناسب فعليه دراسة فيما إذا كانت البيانات المالية قد :

أ- تفصح بشكل ملائم عن الظروف الأساسية التي أثارت الشك الكبير بقدرة المنشأة للاستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور.

ب- بينت بأن هناك عدم تأكد يدل على أن المنشأة سوف تستطيع التواصل كمؤسسة مستمرة، وعليه وحسب ما هو مناسب، فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها بالسبل الاعتيادية للعمل.

ج- بينت بأن البيانات المالية لا تتضمن أية تسويات تتعلق بإمكانية استرداد مبالغ الأصول المسجلة وتصنيفها، أو المبالغ وتصنيفات الالتزامات التي قد تكون ضرورية في حالة عدم استطاعة المنشأة التواصل كمؤسسة مستمرة.

وفي حالة اعتقاد المدقق بكفاية الإفصاح فإن المدقق لا يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً.

16. في حالة وجود إفصاح كاف في البيانات المالية ، يقوم المدقق عادة بإبداء رأي غير متحفظ وتعديل تقريره بإضافة فقرة تأكيدية للموضوع الذي يلقي الأضواء على مشكلة الاستمرارية، وذلك بلفت الانتباه إلى إفصاح في البيانات المالية التي تفصح عن الأمور المشار إليها بالفقرة (15) . وأدناه نموذج لمثل هذه الفقرة التأكيدية:

«بدون أي تحفظ على رأينا نود أن نلفت الانتباه إلى الإفصاح (x) في البيانات المالية المتممة. لقد تكبدت الشركة صافي خسارة قدرها (xxx) خلال السنة المنتهية في 31/ ديسمبر (كانون الأول) 19x1. وفي ذلك التاريخ فإن المطلوبات المتداولة للشركة تجاوزت موجوداتها المتداولة بمبلغ (xxx) وأن مجموع مطلوباتها تجاوز مجموع موجوداتها بمبلغ (xxx). إن هذه العوامل، مضافاً لها الأمور الأخرى المشار إليها في الإفصاح (x) من شأنها إثارة شكاً كبيراً حول مقدرة مواصلة الشركة لنشاطها كمؤسسة مستمرة.»

ولا يوجد ما يمنع المدقق من عدم إبداء الرأي في حالة وجود شك في استمرارية المنشأة.

17. إذا لم يكن هناك إفصاحاً ملائماً في البيانات المالية ، فيجب على المدقق أي يبدى رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً أيهما مناسب . وأدناه نموذجاً لفقرتي الإيضاح وإبداء الرأي في حالة إصدار المدقق رأياً متحفظاً:

«لم تستطع الشركة إعادة التفاوض حول قروضها مع المصارف، وبدون مثل هذا الدعم المالي فإن هناك شكاً كبيراً حول إمكانية استمرارها . وبناء على ذلك فإنه قد يتطلب الوضع إجراء تسويات لمبالغ الموجودات المسجلة ولتصنيف المطلوبات. علماً بأن البيانات المالية (والإيضاحات المرفقة لها) لا تفصح عن هذه الحقيقة. وفي رأينا، وما عدا إغفال المعلومات التي تضمنها الفقرة السابقة فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقة وعادلة (تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في 31/ ديسمبر (كانون الأول) 19×× وعن نتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ ووفقاً لـ ».

اعتبار فرض الاستمرارية غير ملائم

18. إذا اقتنع المدقق، استناداً للإجراءات الإضافية التي قام بها والمعلومات التي تم الحصول عليها، ومن ضمنها تأثير الظروف المخففة ، بأن المنشأة سوف لا تستطع الاستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور، فيجب على المدقق أن يقرر بأن فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد البيانات المالية، غير ملائم. وفي حالة كون نتيجة الفرض غير الملائم المستخدم في إعداد البيانات المالية جوهرية وشاملة بحيث تؤدي إلى جعل البيانات المالية مضللة ، فإنه يجب على المدقق إبداء رأي عكسي.

منظور القطاع العام

1. إن ملائمة فرض الاستمرارية، بشكل عام، ليس مثار تساؤل في حالة تدقيق حسابات الحكومة المركزية أو مشاريع القطاع العام التي لديها ترتيبات تمويلية مدعومة من الحكومة المركزية. ومع ذلك وفي حالة عدم وجود مثل هذه الترتيبات أو عند سحب تمويل المنشأة من قبل الحكومة المركزية وكون وجود المنشأة قد أصبح في خطر، فإن هذا المعيار الدولي للتدقيق سوف يوفر إرشادات مفيدة.

2. حتى في حالة كون استمرارية منشأة القطاع العام ليست مثار تساؤل، فإنه يتوقع من المدقق عادة توفير تقديرات للموقف المالي العام للمنشأة تحت التدقيق، حول قابلية المنشأة للوفاء بالتزاماتها ولطالباتها المستقبلية المحتملة.